CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 20 november 1997 *

1. Het Tribunal administratif de Strasbourg heeft het Hof overeenkomstig artikel 177 EG-Verdrag verschillende prejudiciële vragen voorgelegd, waarmee het verzoekt om uitlegging van de artikelen 6, 48 en 220 EG-Verdrag. Het acht beantwoording van deze vragen noodzakelijk om uitspraak te kunnen doen op de beroepen die de heer en mevrouw Gilly hebben ingesteld tegen de hun door de directeur des services fiscaux du Bas-Rhin opgelegde aanvullende aanslagen in de inkomstenbelasting van natuurlijke personen (hierna: „inkomstenbelasting") voor de jaren 1986, 1988, 1990, 1991, 1992 en 1993.

2. Volgens de verwijzingsbeschikking heeft de heer Gilly de Franse nationaliteit en is hij werkzaam als leraar bij een instelling voor openbaar onderwijs in Frankrijk. Zijn echtgenote, die van oorsprong de Duitse nationaliteit heeft en door haar huwelijk ook de Franse nationaliteit heeft verworven, is werkzaam als onderwijzeres in het openbaar onderwijs in Duitsland. Het echtpaar woont in Frankrijk.

3. Mevrouw Gilly wordt naar haar inkomen belast overeenkomstig de bepalingen van de overeenkomst tussen de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting van 21 juli 1959 [1] (hierna: „Frans-Duitse overeenkomst"), de bij die overeenkomst behorende aanvullende protocollen van 9 juni 1969 en 28 september 1989, alsmede de bepalingen van Instructie 14-B-2-93 van de Franse belastingdienst, waarin de toepassingsmodaliteiten zijn geformuleerd.

4. In casu zijn de door mevrouw Gilly ontvangen inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking, die door de deelstaat Baden-Württemberg werden betaald, overeenkomstig het bepaalde in artikel 14, lid 1, eerste zin, van de Frans-Duitse overeenkomst in Duitsland belast, aangezien er sprake is van overheidsbeloningen en de begunstigde de Duitse nationaliteit heeft.

5. Ter voorkoming van dubbele belasting werden onder de vigeur van artikel 20, sub a, van de Frans-Duitse overeenkomst, in de versie van het aanvullend protocol van 1969, de inkomsten van mevrouw Gilly in Frankrijk niet in de belastinggrondslag van het echtpaar begrepen, doch werden zij in aanmerking genomen voor het vaststellen van het op de in Frankrijk verworven inkomsten toepasselijke belastingtarief. Nadat

1 — Op 21 juli 1959 te Parijs ondertekende overeenkomst tussen de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en houdende bepalingen inzake wederzijdse administratieve en juridische bijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, alsmede op het gebied van bedrijfsbelastingen en grondbelastingen.

* Oorspronkelijke taal: Spaans.

genoemde bepaling bij het protocol van 1989 was gewijzigd, werden die inkomsten ook in Frankrijk belast, maar werd wegens de in het buitenland betaalde belasting een verrekening („crédit d'impôt") verleend tot een bedrag gelijk aan de aan die inkomsten toegerekende Franse belasting.

6. Tot staving van hun beroepen betogen de echtgenoten Gilly, dat de toepassing van de bepalingen van de Frans-Duitse overeenkomst in hun geval leidt tot een excessieve, ongerechtvaardigde en discriminerende belasting, in strijd met de artikelen 3, sub c, 6, 48, 73 D en 220 van het Verdrag. Zij vorderen, dat de hun door de Franse belastingdienst opgelegde aanvullende aanslagen worden verlaagd en dat aan mevrouw Gilly de fiscale status van grensarbeider wordt toegekend. Subsidiair vorderen zij, dat wordt verklaard dat het bedrag dat in Frankrijk wegens de in het buitenland betaalde belasting mag worden verrekend, gelijk moet zijn aan de belasting die in Duitsland feitelijk is betaald, en zo niet, dat de door mevrouw Gilly in dat land genoten inkomsten niet in aanmerking worden genomen voor de berekening van de belasting die het gezin in Frankrijk moet betalen. Tot slot vorderen zij terugbetaling van de ten onrechte geheven belasting.

De prejudiciële vragen

7. Van oordeel, dat de uitspraak op die beroepen afhangt van de uitlegging die moet worden gegeven aan de artikelen 6, 48 en 220 van het Verdrag, heeft het Tribunal administratief de Strasbourg besloten de behandeling van de zaken te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

1) Is een voor grensarbeiders geldende belastingregeling van het soort als voorzien in de Frans-Duitse overeenkomst, voor zover deze in verschillende wijzen van belastingheffing voorziet voor personen wier beloning afkomstig is van een openbaar lichaam, en personen die worden betaald door particulieren, waardoor zij invloed kan hebben op de toegang tot openbare of particuliere ambten al naar gelang de woonplaats zich in de ene of in de andere staat bevindt, in strijd met het beginsel van het vrije verkeer van werknemers, zoals dat voortvloeit uit het EG-Verdrag en uit de bepalingen tot uitvoering ervan?

2) Is een regel volgens welke een grensarbeider die een beloning ontvangt van een staat of van een publiekrechtelijke rechtspersoon van die staat, in die staat aan belasting onderworpen is, terwijl, indien de grensarbeider de nationaliteit van de andere staat bezit zonder tegelijkertijd onderdaan van de eerste staat te zijn, die beloning belastbaar is in de staat waarin hij woonachtig is, verenigbaar met het beginsel van vrij verkeer en de afschaffing van elke op de nationaliteit gebaseerde discriminatie?

3) Is een fiscale bepaling volgens welke grensarbeiders die in dienst zijn van een

publiekrechtelijke rechtspersoon en in een van de lidstaten woonachtig zijn, verschillend worden belast al naar gelang zij uitsluitend onderdaan zijn van die staat dan wel de dubbele nationaliteit bezitten, verenigbaar met artikel 7 [thans artikel 6] [2] van het Verdrag?

4) Zijn fiscale bepalingen die van invloed kunnen zijn op de keuze van docenten in de overeenkomstsluitende staten om hun werkzaamheden meer of minder duurzaam in een andere staat uit te oefenen, gelet op de verschillen in de belastingregelingen van de betrokken staten naar gelang van de duur van de tewerkstelling, in strijd met het beginsel van het vrije verkeer van werknemers, zoals dat voortvloeit uit het Verdrag?

5) Moet de in artikel 220 van het Verdrag geformuleerde doelstelling van afschaffing van dubbele belasting, gelet op de termijnen waarbinnen de lidstaten deze doelstelling moesten verwezenlijken, worden geacht voortaan het karakter van een rechtstreeks toepasselijk voorschrift te hebben, op grond waarvan dubbele belasting niet meer mag voorkomen? Is een belastingovereenkomst op grond waarvan de belastingregeling die geldt voor de grensarbeiders van de staten die partij zijn bij de overeenkomst, verschilt naar gelang van hun nationaliteit en van het openbare of particuliere karakter van hun werkzaamheden, in strijd met de aan de lidstaten bij artikel 220 als doel voorgeschreven afschaffing van de dubbele belasting? Is een voor een in een staat woonachtig echtpaar geldende fiscale verrekeningsregeling waarbij geen rekening wordt gehouden met het exacte bedrag van de in een andere staat betaalde belasting, doch slechts een verrekening wordt verleend die lager kan uitvallen, in overeenstemming met het door de lidstaten te verwezenlijken doel, dubbele belasting te vermijden?

6) Moet artikel 48 van het Verdrag aldus worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat onderdanen van een lidstaat die als grensarbeider werkzaam zijn in een andere lidstaat, als gevolg van een verrekeningsmechanisme van het soort als voorzien in de Frans-Duitse belastingovereenkomst, zwaarder worden belast dan personen die hun beroepswerkzaamheden uitoefenen in de staat waarin zij woonachtig zijn?

De in geding zijnde bepalingen van de Frans-Duitse overeenkomst

8. In artikel 13, lid 1, is de hoofdregel geformuleerd, dat inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking uitsluitend belastbaar zijn in de staat waarin de werkzaamheden worden uitgeoefend ter zake waarvan die inkomsten worden genoten. Deze regel geldt niet voor de zogeheten overheidsbeloningen.

2 — Zoals gewijzigd bij artikel G, punt 8, van het Verdrag betreffende de Europese Unie.

9. Artikel 13, lid 5, sub a, voorziet in een afwijking van genoemde regel. Het bepaalt namelijk, dat de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking van personen die werkzaam zijn in het grensgebied van een van de staten en hun vaste verblijfplaats hebben in het grensgebied van de andere staat, waarnaar zij gewoonlijk elke dag terugkeren, uitsluitend belastbaar zijn in die laatste staat.

10. Artikel 14, lid 1, formuleert de criteria die gelden voor de belastingheffing ter zake van overheidsbeloningen. In de eerste zin van deze bepaling is als algemene regel geformuleerd, dat de beloningen die door een van de staten, door een deelstaat of door een publiekrechtelijke rechtspersoon van die staat aan een in de andere staat woonachtige natuurlijke persoon worden betaald ter zake van bewezen administratieve of militaire diensten, slechts belastbaar zijn in de eerste staat.

Ook op deze regel bestaat echter een uitzondering. In de tweede zin van artikel 14, lid 1, is namelijk bepaald, dat indien de beloningen worden betaald aan een persoon die de nationaliteit van de andere staat bezit zonder tegelijkertijd onderdaan van de eerste staat te zijn, zij uitsluitend belastbaar zijn in de woonstaat.

11. Artikel 16 bevat een speciale bepaling voor docenten die zich van de ene naar de andere staat begeven om daar gedurende een beperkte periode werkzaam te zijn, in welk geval de door hen ontvangen vergoedingen belastbaar blijven in de staat van hun woonplaats. Volgens deze bepaling kunnen hoogleraren of andere docenten die inwoner zijn van een van de staten en die tijdens een voorlopig verblijf van ten hoogste twee jaar in de andere staat een vergoeding ontvangen voor het geven van onderwijs aan een universiteit, hogeschool, school of andere onderwijsinstelling, voor die vergoeding uitsluitend in de eerste staat worden belast.

12. Artikel 20, lid 2, regelt, hoe voor inwoners van Frankrijk dubbele belasting moet worden vermeden. In de versie van het aanvullend protocol van 9 juni 1969 luidde deze bepaling als volgt:

„a) Onverminderd het bepaalde in de alinea's b) en c), worden in de Bondsrepubliek genoten inkomsten die overeenkomstig deze overeenkomst in die staat belastbaar zijn, niet in de Franse belastinggrondslag begrepen. Deze regel beperkt evenwel niet het recht van Frankrijk om die inkomsten in aanmerking te nemen voor het vaststellen van het toepasselijke belastingtarief."

Sedert de inwerkingtreding van het op 28 september 1989 ondertekende aanvullend protocol luiden de bepalingen ter vermijding van dubbele belasting van inwoners van Frankrijk als volgt:

„a) Winsten en andere positieve inkomsten die afkomstig zijn uit de Bondsrepubliek Duitsland en aldaar belastbaar zijn overeenkomstig de bepalingen van deze overeenkomst, zijn tevens in Frankrijk belastbaar wanneer zij toekomen aan een inwoner van Frankrijk. De Duitse belasting wordt bij de berekening van het belastbare inkomen in Frankrijk niet in mindering gebracht. De betrokkene heeft evenwel recht op een verrekening met de Franse belasting, in de grondslag waarvan die inkomsten zijn begrepen. Het bedrag van deze verrekening is gelijk aan:

(...)

cc) voor alle overige inkomsten, het bedrag van de aan die inkomsten toegerekende Franse belasting. Deze bepaling geldt in het bijzonder voor de inkomsten bedoeld in de artikelen (...) 13, leden 1 en 2, en 14."

13. In artikel 21, lid 1, is het beginsel van gelijke behandeling van alle belastingplichtigen geformuleerd. Luidens deze bepaling worden onderdanen van een van de staten in de andere staat niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen, waaraan onderdanen van die andere staat in dezelfde omstandigheden onderworpen zijn of kunnen worden onderworpen.

De gemeenschapswetgeving

14. De bepalingen om uitlegging waarvan de nationale rechter verzoekt, die alle deel uitmaken van het EG-Verdrag, luiden als volgt:

„Artikel 6

Binnen de werkingssfeer van dit Verdrag en onverminderd de bijzondere bepalingen, daarin gesteld, is elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden.

(...)"

„Artikel 48

(...)

2. [Het vrije verkeer van werknemers] houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

(...)"

„Artikel 220

De lidstaten treden, voor zover nodig, met elkaar in onderhandeling ter verzekering, voor hun onderdanen, van

(...)

— de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap;

(...)"

15. In artikel 7 van verordening (EEG) nr. 1612/68 [3] is bovendien bepaald:

„1. Een werknemer die onderdaan is van een lidstaat mag op het grondgebied van andere lidstaten niet op grond van zijn nationaliteit anders worden behandeld dan de nationale werknemers wat betreft alle voorwaarden voor tewerkstelling en arbeid, met name op het gebied van beloning, ontslag, en, indien hij werkloos is geworden, wederinschakeling in het beroep of wedertewerkstelling.

2. Hij geniet er dezelfde sociale en fiscale voordelen als de nationale werknemers.

(...)"

De verschillende stellingen die in de loop van de prejudiciële procedure zijn verdedigd

16. Binnen de daartoe in artikel 20 van 's Hofs Statuut-EG bepaalde termijn zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoekers in het hoofdgeding, de Belgische, de Deense, de Duitse, de Franse, de Italiaanse, de Finse, de Zweedse en de Britse regering alsmede de Commissie. Ter terechtzitting zijn, behalve verzoekers in het hoofdgeding, ook de Deense, de Franse, de Italiaanse, de Nederlandse en de Britse regering alsmede de Commissie vertegenwoordigd geweest.

3 — Verordening van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB L 257, blz. 2).

17. Volgens verzoekers in het hoofdgeding (hierna: „verzoekers") wordt mevrouw Gilly op fiscaal gebied gediscrimineerd, en wel om drie redenen: in de eerste plaats, omdat artikel 14, lid 1, van de Frans-Duitse overeenkomst de belastingplichtigen verschillend behandelt naar gelang van hun nationaliteit, voor zover die nationaliteit bepaalt, of de door een openbaar lichaam betaalde inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking belastbaar zijn in de betalende staat dan wel in de woonstaat; in de tweede plaats, omdat diezelfde bepaling grensarbeiders verschillend behandelt al naar gelang zij in de openbare of in de particuliere sector werkzaam zijn, en in de derde plaats, omdat artikel 16 van de Frans-Duitse overeenkomst in Frankrijk woonachtige docenten verschillend behandelt naar gelang van de duur van hun tewerkstelling in Duitsland (minder of meer dan twee jaar).

Verzoekers stellen bovendien, dat mevrouw Gilly dubbel wordt belast, voor zover ingevolge de Frans-Duitse overeenkomst haar inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking belastbaar zijn in zowel Duitsland, de staat waar zij wordt beschouwd als ongehuwd belastingplichtige zonder kinderen — terwijl zij in werkelijkheid gehuwd is en twee kinderen ten laste heeft — als Frankrijk, de staat waar de door haar in Duitsland genoten inkomsten voor de berekening van het totale belastbare gezinsinkomen worden opgeteld bij die van haar echtgenoot. De verrekening wegens de in het buitenland betaalde belasting, waarin de overeenkomst voor inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking voorziet, zou de dubbele belasting enkel iets verminderen, doch ze niet ongedaan maken.

18. De lidstaten die opmerkingen hebben ingediend, beklemtonen stuk voor stuk, dat de bepalingen van de Frans-Duitse overeenkomst die volgens verzoekers discriminerend en in strijd met artikel 48 van het Verdrag zijn, in werkelijkheid volkomen met deze bepaling in overeenstemming zijn. Zij stellen bovendien, dat artikel 220 rechtstreekse werking ontbeert.

19. In verband met artikel 48 stellen zij concreet, dat deze bepaling zich er niet tegen verzet, dat twee lidstaten, teneinde te vermijden dat de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking van personen die in een van de staten wonen en in de andere staat betaalde arbeid verrichten, dubbel worden belast, verschillende criteria voor de belastingheffing toepassen al naar gelang de belastingplichtige in de openbare dan wel in de particuliere sector werkzaam is, noch eraan in de weg staat, dat die staten, met hetzelfde oogmerk, op de in de openbare sector van een van hen werkzame personen verschillende criteria voor de belastingheffing toepassen al naar gelang de belastingplichtige al dan niet de nationaliteit van die staat heeft, en de in een van hen woonachtige docenten op het punt van de belastingheffing verschillend behandelen naar gelang van de duur van hun tewerkstelling in de andere staat (minder of meer dan twee jaar).

Ook zou artikel 48 er niet aan in de weg staan, dat in het kader van een tussen twee lidstaten gesloten overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting, de staat waarin de belastingplichtige woonachtig is, al diens inkomsten, inclusief die welke in de andere lidstaat zijn verkregen, belast, en hem, wat die laatste inkomsten betreft, wegens de in het buitenland betaalde belasting een verrekening verleent die gelijk is aan het bedrag van de aan die inkomsten toegerekende nationale belasting.

Verscheidene van de lidstaten wijzen erop, dat het probleem waarmee verzoekers zich geconfronteerd zien, niet wordt veroorzaakt door een discriminerende behandeling ingevolge de Franse belastingwetgeving, maar door het verschil tussen de in de twee staten geldende belastingtarieven, die in Duitsland hoger zijn dan in Frankrijk. Enkele van de lidstaten waarschuwen het Hof voor de gevolgen van een uitspraak waarin artikel 48 aldus zou worden uitgelegd, dat het zich tegen de gewraakte bepalingen van de Frans-Duitse overeenkomst verzette. Die bepalingen zijn immers allemaal in overeenstemming met het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: „OESO") tot het vermijden van dubbele belasting, waarop het merendeel van de door de lidstaten onderling gesloten bilaterale overeenkomsten gebaseerd is.

Ten aanzien van artikel 220 merken de lidstaten op, dat dit een bepaling zonder rechtstreekse werking is, aangezien zij niet voldoende duidelijk en onvoorwaardelijk is en niet aan particulieren een recht op afschaffing van alle dubbele belasting binnen de Gemeenschap verleent.

20. De Commissie begint met een gedetailleerde analyse van de consequenties die de toepassing van de Frans-Duitse overeenkomst voor de fiscale situatie van het echtpaar Gilly heeft.

In Frankrijk, het land waarin het echtpaar woont, is het volledige gezinsinkomen van het paar, ongeacht waar de inkomsten zijn verkregen, onderworpen aan de inkomstenbelasting, met toepassing van de tarieftabel en de progressie van de Franse belasting, zonder dat de echtgenoten ervoor kunnen kiezen, individueel te worden belast. Bij de verlening van tegemoetkomingen en aftrekken voor gezinslasten wordt uitgegaan van de belastinggrondslag in Frankrijk, dat wil zeggen van het totale inkomen van het paar. Aangezien het in Frankrijk verkregen inkomen minder dan de helft van het totale inkomen bedraagt — de inkomsten van de heer Gilly zijn goed voor ongeveer 45 % — betaalt de heer Gilly uiteindelijk meer inkomstenbelasting dan indien hij individueel werd belast.

In Duitsland komt mevrouw Gilly, wier inkomsten ongeveer 55 % van het totale inkomen van het paar vertegenwoordigen, niet in aanmerking voor het voorkeurtarief voor echtparen, het zogeheten „Splittingtarif" [4], en wordt zij ambtshalve beschouwd als zijnde ongehuwd, daar haar echtgenoot niet in Duitsland woont. In haar geval zou toepassing van het voorkeurtarief hebben geleid tot een lagere belastingaanslag in Duitsland, daar haar inkomsten meer dan de helft van het totale inkomen van het paar vertegenwoordigen.

Op basis hiervan is de Commissie van mening, dat de inkomsten van mevrouw Gilly in Duitsland zouden moeten worden

4 — „Splitting" houdt in, dat het totale inkomen van de echtgenoten wordt samengeteld, waarna het fictief aan elk van hen voor de helft wordt toegerekend. Heeft de ene echtgenoot een hoger inkomen dan de andere, dan wordt door dit systeem de belastinggrondslag genivelleerd en de progressie van de belasting afgezwakt.

belast met inachtneming van haar burgerlijke staat, wat zou betekenen dat de door haar echtgenoot in Frankrijk genoten inkomsten in aanmerking werden genomen. Op deze wijze zou er wél sprake zijn van een coherente toepassing van de belastingprogressie in elk van de staten.

21. Vervolgens gaat de Commissie in op de eventuele strijdigheid van artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de Frans-Duitse overeenkomst met artikel 220 van het Verdrag. Zij stelt in dit verband, dat artikel 220 de lidstaten een inspannings- en niet een resultaatsverplichting oplegt, namelijk de verplichting om, voor zover nodig, met elkaar in onderhandeling te treden, en dat de bilaterale belastingovereenkomsten die zijn gesloten om dubbele belasting te vermijden, beantwoorden aan het met dat artikel beoogde doel. Zij merkt op, dat als gevolg van het bij de Frans-Duitse overeenkomst ingestelde mechanisme dubbele belasting wordt vermeden en dat het gemeenschapsrecht zich er niet tegen verzet, dat het echtpaar Gilly zwaarder wordt belast, voor zover dit te wijten is aan het feit dat in Duitsland een hoger belastingtarief geldt.

22. De Commissie besluit haar betoog met de opmerking, dat het feit dat enerzijds op het totale inkomen van het echtpaar de Franse wetgeving wordt toegepast, terwijl anderzijds op de door mevrouw Gilly in Duitsland genoten inkomsten ook de Duitse wetgeving wordt toegepast, door de consequenties die daaruit voortvloeien wat de inaanmerkingneming van haar gezinssituatie betreft, een belemmering oplevert die onverenigbaar is met de beginselen op het gebied van het vrije verkeer van werknemers.

Inleidende opmerkingen

23. Alvorens nader in te gaan op de prejudiciële vragen die het Tribunal administratif de Strasbourg het Hof heeft voorgelegd, acht ik het noodzakelijk stelling te nemen ten aanzien van de volgende punten:

a) de bevoegdheid van het Hof om zich in het kader van de procedure ex artikel 177 van het Verdrag uit te spreken over de verenigbaarheid van de Frans-Duitse overeenkomst met het gemeenschapsrecht;

b) de ontvankelijkheid van de vierde prejudiciële vraag, waarmee de verwijzende rechter wenst te vernemen, of fiscale bepalingen die van invloed kunnen zijn op de keuze van de docenten in de overeenkomstsluitende staten om hun werkzaamheden meer of minder duurzaam in een andere staat uit te oefenen, in strijd zijn met het beginsel van het vrije verkeer van werknemers, zoals dat voortvloeit uit het Verdrag;

c) de op het hoofdgeding toepasselijke gemeenschapsbepalingen betreffende het verbod van elke discriminatie op grond van nationaliteit op het gebied van het vrije verkeer van werknemers.

24. Ik zal deze volgorde aanhouden.

A — *De bevoegdheid van het Hof om zich in het kader van de procedure ex artikel 177 van het Verdrag uit te spreken over de verenigbaarheid van de Frans-Duitse overeenkomst met het gemeenschapsrecht*

25. Naar mijn mening is het Hof, juist zoals het in het kader van deze procedure niet bevoegd is uitspraak te doen over de verenigbaarheid van bepalingen van nationaal recht met bepalingen van gemeenschapsrecht [5], evenmin bevoegd zich uit te spreken over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van bepalingen van een internationaal verdrag dat twee lidstaten hebben gesloten om dubbele belasting te vermijden.

Nu het in casu bovendien gaat om een bilaterale overeenkomst die is gesloten op een gebied als dat van de directe belastingen, dat buiten de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap valt en ten aanzien waarvan de lidstaten bij uitsluiting bevoegd zijn, zou het Hof de overeenkomst zelfs niet mogen uitleggen.

De regeling echter die het recht op vrij verkeer van de werknemers regelt, behoort tot het terrein van het gemeenschapsrecht, en de partijen die in het hoofdgeding tegenover elkaar staan, zijn de belastingdienst van een van de lidstaten en een gemeenschapsonderdaan die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer en zich gediscrimineerd acht door de toepassing van de bepalingen van een bilaterale overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting. In deze omstandigheden kan het Hof de nationale rechter wel degelijk alle tot het terrein van het gemeenschapsrecht behorende uitleggingselementen verschaffen die hem in staat zullen stellen, het bij hem aanhangige geding te beslechten. [6]

Om deze reden geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen opnieuw te formuleren.

B — *De ontvankelijkheid van de vierde prejudiciële vraag, waarmee de verwijzende rechter wenst te vernemen, of artikel 48 zich verzet tegen een bepaling als die welke is vervat in artikel 16 van de Frans-Duitse overeenkomst*

26. Luidens deze bepaling kunnen hoogleraren of andere docenten die inwoner zijn van een van de staten en die tijdens een voorlopig verblijf van ten hoogste twee jaar in de andere staat een vergoeding ontvangen voor het geven van onderwijs aan een universiteit, hogeschool, school of andere onderwijsinstelling, voor die vergoeding uitsluitend in de eerste staat worden belast.

5 — Arrest van 16 januari 1997, USSL n° 47 di Biella (C-134/95, Jurispr. blz. I-195, punt 17).

6 — Arrest van 27 september 1988, Matteucci (235/87, Jurispr. blz. 5589, punt 14).

Verzoekers zijn van mening, dat deze bepaling een fiscale discriminatie tussen docenten in het leven roept, die in strijd is met het vrije verkeer tussen Frankrijk en Duitsland, aangezien docenten die in een van de staten wonen en gedurende een beperkte periode in de andere staat onderwijs geven, doordat zij de status van grensarbeider genieten zonder verplicht te zijn in de grensstreek te wonen of te werken, minder zwaar worden belast dan docenten die, zoals mevrouw Gilly, in Frankrijk wonen en hebben besloten hun beroep gedurende meer dan twee jaar in Duitsland uit te oefenen.

27. Mijns inziens beogen verzoekers met dit argument — dat door de verwijzende rechter min of meer is overgenomen, voor zover deze betoogt, dat de betrokken bepaling van invloed kan zijn op de keuze van de docenten in de overeenkomstsluitende staten om hun werkzaamheden meer of minder duurzaam in een andere staat uit te oefenen — niet zozeer, een bepaalde uitlegging van het beginsel van het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap te staven, doch zijn zij veeleer uit op een veroordeling door het Hof van artikel 16 van de Frans-Duitse overeenkomst, dat op hen niet is toegepast.

28. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt namelijk niet, dat het echtpaar Gilly in de in dit artikel bedoelde situatie heeft verkeerd: volgens de verwijzende rechter is de heer Gilly werkzaam als leraar in het openbaar onderwijs in Frankrijk en er is niets waaruit blijkt, dat hij gedurende een periode van minder of meer dan twee jaar in Duitsland zou hebben gewerkt. Zijn echtgenote is onderwijzeres in het openbaar onderwijs in Duitsland, een betrekking die zij gedurende meer dan twee jaar zonder onderbreking heeft vervuld, en ook in haar geval blijkt niet, dat zij eerder gedurende een periode van minder dan twee jaar in Frankrijk zou hebben gewerkt, terwijl zij in Duitsland woonachtig was. Ter terechtzitting hebben verzoekers een en ander in antwoord op een vraag mijnerzijds bevestigd.

29. Er bestaat vaste rechtspraak ter zake van de rol die in het kader van de samenwerkingsprocedure van artikel 177 van het Verdrag toekomt aan, respectievelijk, de nationale rechter en het Hof. Volgens deze rechtspraak is de nationale rechter, die als enige rechtstreeks kennis heeft van de feiten van het geding, in het licht van de bijzondere omstandigheden van de zaak, het beste in staat om de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen alsmede de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt [7], terwijl het aan het Hof is om, ter toetsing van zijn eigen bevoegdheid, een onderzoek in te stellen naar de omstandigheden waaronder het door de nationale rechter is geadieerd. De geest van samenwerking die in het verloop van de verwijzingsprocedure moet heersen, houdt namelijk eveneens in, dat de nationale rechter zijnerzijds oog dient te hebben voor de aan het Hof opgedragen taak om bij te dragen tot de rechtsbedeling in de lidstaten en niet om rechtsgeleerde adviezen over algemene of hypothetische vragen te geven. [8]

7 — Arresten van 29 november 1978, Pigs Marketing Board (83/78, Jurispr. blz. 2347, punt 25); 28 november 1991, Durighello (C-186/90, Jurispr. blz. I-5773, punt 8), en 16 juli 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Jurispr. blz. I-4673, punt 15).

8 — Arrest van 3 februari 1983, Robards (149/82, Jurispr. blz. 171, punt 19), en arrest Lourenço Dias (aangehaald in voetnoot 7, punt 17).

30. Gelet op deze taak meent het Hof, dat het geen uitspraak kan doen over een door een nationale rechter gestelde prejudiciële vraag, wanneer de verlangde uitlegging of het verlangde onderzoek van de geldigheid van een communautair voorschrift geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding [9], of wanneer het wordt verzocht, zich uit te spreken over een vraagstuk van hypothetische aard, zonder dat het beschikt over de gegevens feitelijk en rechtens die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven. [10]

Het Hof heeft uitgemaakt, dat het niet bevoegd zou zijn om „te antwoorden op uitleggingsvragen die hem zouden worden gesteld in het kader van procedurele

constructies, door partijen opgezet om een uitspraak van [hem] uit te lokken over bepaalde problemen van gemeenschapsrecht, zonder dat daaraan werkelijk behoefte bestaat met het oog op de beslechting van een geschil". [11]

In dit verband heeft het voorts verklaard, dat het onontbeerlijk is dat de nationale rechter uiteenzet, waarom hij van mening is dat een antwoord op zijn vragen noodzakelijk is voor de beslechting van het geschil, zodat het Hof kan nagaan, of de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht verband houdt met een reëel geschil en met het voorwerp van het hoofdgeding. Wanneer blijkt dat de gestelde vraag duidelijk niet relevant is voor de beslechting van dit geschil, dient het Hof de zaak zonder beslissing af te doen. [12]

31. Gelet op deze rechtspraak en gegeven het feit dat niet blijkt, dat een van de verzoekers in het voor de verwijzende rechter aanhangige geding in de in artikel 16 van de Frans-Duitse overeenkomst bedoelde situatie heeft verkeerd — aangezien de een noch de ander gedurende een periode van minder dan twee jaar werkzaam is geweest in de overeenkomstsluitende staat die niet zijn woonstaat is — ben ik van mening, dat een antwoord waarin het Hof uitlegging geeft aan het gemeenschapsrecht dat van toepassing is op het gebied van het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap, voor de nationale rechter van geen enkel nut zou zijn met het oog op de beslechting van het bij hem aanhangige geschil. Daarom geef ik het Hof in overweging, de vierde prejudiciële vraag niet-ontvankelijk te verklaren.

C — *Het verbod van elke discriminatie op grond van nationaliteit op het gebied van het vrije verkeer van werknemers*

32. De nationale rechter vraagt om uitlegging van artikel 6 van het Verdrag, dat elke discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt. In dit verband herinner ik eraan, dat deze regel volgens vaste rechtspraak van het Hof slechts autonoom toepassing kan vinden in gevallen waarin het gemeenschapsrecht

9 — Arrest van 16 juni 1981, Salonia (126/80, Jurispr. blz. 1563, punt 6); arrest Durighello (aangehaald in voetnoot 7, punt 9); arresten van 28 maart 1996, Ruiz Bernáldez (C-129/94, Jurispr. blz. I-1829, punt 7), en 12 december 1996, Kontogeorgas (C-104/95, Jurispr. blz. I-6643, punt 11).

10 — Arrest van 16 juli 1992, Meilicke (C-83/91, Jurispr. blz. I-4871, punten 32 en 33).

11 — Arrest van 16 december 1981, Foglia (244/80, Jurispr. blz. 3045, punt 18).

12 — Arrest Lourenço Dias, aangehaald in voetnoot 7, punten 19 en 20.

wel geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet. [13]

Met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers nu is het beginsel van gelijke behandeling toegepast en nader uitgewerkt in artikel 48, lid 2, van het Verdrag, dat voorziet in de afschaffing van elke discriminatie wat de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden betreft. Bovendien is in artikel 7 van verordening nr. 1612/68, bepalende dat een werknemer die onderdaan is van een lidstaat, op het grondgebied van de andere lidstaten dezelfde sociale en fiscale voordelen als de nationale werknemers dient te genieten, het algemene verbod van discriminatie van werknemers door middel van fiscale maatregelen concreet tot uitdrukking gebracht.

Bijgevolg kan in casu artikel 6 van het Verdrag buiten beschouwing blijven bij de beantwoording van de door het Tribunal administratif de Strasbourg gestelde prejudiciële vragen.

Herformulering en analyse van de prejudiciële vragen

33. Wat de overige vragen betreft, leid ik uit de verwijzingsbeschikking af, dat de nationale rechter met zijn beroep op het Hof ex artikel 177 opheldering verlangt over:

1) de vraag, of artikel 220 van het Verdrag rechtstreeks toepasselijk is;

2) de vraag, of artikel 48 van het Verdrag en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 zich verzetten tegen het bepaalde in de artikelen 13, leden 1 en 5, en 14 van de Frans-Duitse overeenkomst, voor zover volgens deze bepalingen voor het antwoord op de vraag, in welke van de twee staten inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking belastbaar zijn, bepalend is:

— waar de werkzaamheden worden uitgeoefend;

— of de werknemer voldoet aan de voorwaarden om te worden aangemerkt als grensarbeider in de zin van de overeenkomst, en

— of de werknemer door de overheid wordt betaald, en zo ja, of hij de nationaliteit bezit van de andere staat dan die welke het salaris uitkeert, zonder tegelijkertijd onderdaan van de laatste staat te zijn;

13 — Arresten van 23 februari 1994, Scholz (C-419/92, Jurispr. blz. I-505, punt 6), en 29 februari 1996, Skanavi en Chryssanthakopoulos (C-193/94, Jurispr. blz. I-929, punt 20).

3) de vraag, of de artikelen 48 en 220 van het Verdrag en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 zich verzetten tegen het bepaalde in artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de Frans-Duitse overeenkomst, voor zover deze bepaling, teneinde te vermijden dat de inwoners van een van de overeenkomstsluitende staten hun inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking voor de tweede maal belast zien in de andere staat, voorziet in een mechanisme bestaande in de verlening van een verrekening die gelijk is aan het bedrag van de aan die inkomsten toegerekende nationale belasting, ongeacht het bedrag van de in de andere staat betaalde belasting, wat er in bepaalde omstandigheden toe kan leiden, dat de belastingplichtige meer inkomstenbelasting betaalt dan hij zou hebben moeten betalen indien de betrokken inkomsten in de woonstaat waren verkregen, of indien zij in de andere overeenkomstsluitende staat waren verkregen, maar uitsluitend in de woonstaat waren belast.

De eerste vraag: de eventuele rechtstreekse werking van artikel 220, tweede streepje, van het Verdrag

34. Met deze vraag wil de nationale rechter te weten komen, of de bepaling volgens welke de lidstaten, voor zover nodig, met elkaar in onderhandeling treden ter verzekering, voor hun onderdanen, van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap, rechtstreeks toepasselijk is.

Mijns inziens blijkt al uit de bewoordingen van deze bepaling, dat zij onvoldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk is om rechtstreeks te kunnen werken, zodat zij niet ten gunste van particulieren rechten in het leven kan roepen die de nationale rechterlijke instanties hebben te handhaven. Ik ben het met de Commissie eens, dat artikel 220, tweede streepje, van het Verdrag de lidstaten een inspannings- en niet een resultaatsverplichting oplegt, namelijk de verplichting om zo nodig met elkaar in onderhandeling te treden.

35. Op artikel 220, tweede streepje, moet volgens mij de rechtspraak worden toegepast die het Hof heeft ontwikkeld in verband met het eerste streepje, dat de lidstaten ertoe verplicht om, voor zover nodig, met elkaar in onderhandeling te treden ter verzekering, voor hun onderdanen, van de bescherming van de persoon alsmede het genot en de bescherming van de rechten, overeenkomstig de voorwaarden welke in elke staat voor de eigen onderdanen gelden. Te dien aanzien heeft het Hof verklaard, dat artikel 220 niet ten doel heeft, een als zodanig werkzame rechtsregel te stellen, doch enkel het kader vastlegt voor onderhandelingen die de lidstaten, voor zover nodig, zullen voeren. [14]

Zoals zij is geformuleerd, behelst de bepaling bovendien geen absolute verplichting, doch laat zij de lidstaten een ruime beoordelingsmarge ten aanzien van de vraag, of er onderhandelingen moeten worden aangeknoopt.

14 — Arrest van 11 juli 1985, Mutsch (137/84, Jurispr. blz. 2681, punt 11).

In het kader van de uitoefening van die beoordelingsbevoegdheid ondertekenden Frankrijk en Duitsland reeds in 1959 de onderhavige overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting, die in de plaats kwam van de met hetzelfde oogmerk gesloten overeenkomst van 1934 en die zij nadien, in 1969 en 1989, door middel van aanvullende protocollen hebben gewijzigd. Met de ondertekening van deze overeenkomst hebben Frankrijk en Duitsland onderling de bevoegdheid verdeeld om belasting te heffen over de door hun respectieve inwoners ontvangen inkomsten die hun oorsprong hebben in of betaald zijn door de andere overeenkomstsluitende staat.

De tweede vraag: de gelijke behandeling van werknemers op fiscaal gebied en de bepalingen van de Frans-Duitse overeenkomst waarin de criteria voor de belastingheffing ter zake van inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking zijn geformuleerd

36. Beantwoording van deze vraag verlangt een vrij gedetailleerd onderzoek van de artikelen 13, leden 1 en 5, en 14 van de Frans-Duitse overeenkomst, waarin de criteria voor de belastingheffing ter zake van inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking zijn geformuleerd, die, al dan niet rechtstreeks, gevolgen kunnen hebben voor de fiscale situatie van mevrouw Gilly en dus ook voor die van haar gezinsleden, voor zover het feit dat zij in Frankrijk woonachtig zijn, meebrengt, dat ingevolge het Franse belastingrecht al hun inkomsten bij elkaar worden opgeteld, zonder dat er een mogelijkheid bestaat om apart te worden belast.

37. De verwijzende rechter lijkt bij het stellen van de prejudiciële vragen als vaststaand aan te nemen, dat aan mevrouw Gilly de status van grensarbeider moet worden toegekend, op grond dat haar woonplaats zich in het Franse grensgebied en haar plaats van tewerkstelling zich in het Duitse grensgebied bevindt.

Volgens artikel 13, lid 5, sub a, is een grensarbeider iemand die werkt in het grensgebied van een van de overeenkomstsluitende staten en woont in het grensgebied van de andere overeenkomstsluitende staat, waarnaar hij gewoonlijk elke dag terugkeert. Het begrip grensgebied is gedefinieerd in artikel 13, lid 5, sub b en c.

Volgens artikel 13, lid 5, sub a, zijn de door de grensarbeider in de staat van tewerkstelling genoten inkomsten uitsluitend belastbaar in de woonstaat. Mevrouw Gilly vordert, dat haar de fiscale status van grensarbeider wordt toegekend. In dat geval zou haar salaris namelijk niet worden belast in Duitsland, maar in Frankrijk, waar lagere belastingtarieven gelden.

38. Bij een systematische uitlegging van de in geding zijnde bepalingen van de overeenkomst blijkt mijns inziens, dat we hier enerzijds te maken hebben met de algemene regel van artikel 13, lid 1, volgens welke inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking belastbaar zijn in de staat waarin de werkzaamheden worden uitgeoefend, waarop het feit dat het

salaris van grensarbeiders uitsluitend in de woonstaat wordt belast, een uitzondering vormt.

Anderzijds behelst artikel 14, lid 1, van de overeenkomst een lex specialis, die geldt voor de zogeheten overheidsbeloningen, dat wil zeggen de beloningen die worden betaald door een staat, door een van zijn plaatselijke overheden of door een openbaar lichaam. Deze lex specialis bestaat op haar beurt uit een algemene regel en een uitzondering op die regel. De algemene regel is geformuleerd in de eerste zin: indien de werkgever een publiekrechtelijke rechtspersoon is en de werknemer woonachtig is in de andere staat, zijn de ter zake van bewezen administratieve of militaire diensten betaalde lonen en ouderdomspensioenen belastbaar in de staat die ze betaalt. De tweede zin bevat de uitzondering: deze regel geldt niet, indien de beloningen worden betaald aan een persoon die de nationaliteit van de andere staat bezit, zonder tegelijkertijd onderdaan van de eerste staat te zijn, in welk geval die beloningen uitsluitend in de woonstaat belastbaar zijn.

Zo is de beloning die door de Duitse Staat wordt betaald aan een inwoner van Frankrijk, belastbaar in Duitsland. Indien echter in datzelfde geval de betrokkene de Franse nationaliteit heeft, zal de beloning in Frankrijk worden belast. Indien de betrokkene, zoals bij mevrouw Gilly het geval is, beide nationaliteiten bezit, prevaleert de bevoegdheid van de betalende staat om de beloning te belasten.

39. Het gemeenschapsrecht verplicht de lidstaten niet, de door grensarbeiders genoten inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking volgens een ander criterium te belasten dan de inkomsten van de overige werknemers en van de ambtenaren en de met hen gelijkgestelden, noch betreft het hier een algemeen gebruik bij de sluiting van bilaterale overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting. [15] Bovendien laat een recente vergelijkende studie van de door Frankrijk gesloten bilaterale belastingovereenkomsten zien, dat niet in alle gevallen waarin een dergelijke overeenkomst bepalingen bevat die voorzien in een bijzondere belastingregeling voor grensarbeiders, de heffingsbevoegdheid toekomt aan de woonstaat van de werknemer. [16]

40. Evenmin verbiedt het gemeenschapsrecht de lidstaten, voor grensarbeiders andere bepalingen vast te stellen dan die welke gelden voor zowel werknemers in het algemeen

15 — Uit de gegevens in het rapport inzake grensarbeiders, dat de afgevaardigde D. Jacquat op 22 januari 1997 namens de commissie gezins-, culturele en sociale zaken aan het Franse parlement heeft gepresenteerd (rapport d'information n° 3307), blijkt, dat met uitzondering van de door Griekenland — dat geen gemeenschappelijke grenzen met andere lidstaten heeft — en Frankrijk gesloten overeenkomsten, slechts zes van de tussen de overige lidstaten gesloten overeenkomsten bepalingen betreffende de aan grensarbeiders betaalde beloningen bevatten. Het betreft hier de overeenkomst tussen Duitsland en België van 11 april 1967, die tussen Duitsland en Oostenrijk van 4 oktober 1954, die tussen Oostenrijk en Italië van 29 juni 1981, die tussen Spanje en Portugal van 26 oktober 1993, die tussen Zweden en Denemarken van 16 november 1973, en die tussen Zweden en Finland van 27 juni 1993.

16 — Ibidem, blz. 31. Van de door Frankrijk gesloten bilaterale belastingovereenkomsten bevatten er slechts vijf bijzondere bepalingen voor grensarbeiders. Het betreft hier de overeenkomsten met, respectievelijk, Duitsland, België, Spanje, Italië en Zwitserland. In de eerste vier is bepaald, dat het salaris belastbaar is in de woonstaat, terwijl volgens de overeenkomst met Zwitserland voor het kanton Genève, waarmee geen grensgebied is gedefinieerd, geldt, dat de salarissen belastbaar zijn in de plaats waar de werkzaamheden worden uitgeoefend, en voor de overige kantons, dat belastingheffing plaatsvindt in de woonplaats.

als ambtenaren en met het gelijkgestelden, zolang de werknemers die onderdaan zijn van een andere lidstaat, hierdoor maar niet worden gediscrimineerd ten opzichte van de nationale werknemers. Bovendien komen we deze praktijk ook in het gemeenschapsrecht zelf wel tegen.

Zo zijn volgens verordening (EEG) nr. 1408/71 [17], die door de Raad is vastgesteld om te voldoen aan zijn verplichting ex artikel 51 van het Verdrag, werknemers in het algemeen, enkele uitzonderingen daargelaten, onderworpen aan de socialezekerheidswetgeving van de staat waarin zij hun werkzaamheden uitoefenen, terwijl op ambtenaren en met hen gelijkgestelden de socialezekerheidswetgeving van toepassing is van de staat waaronder de dienst waarbij zij werkzaam zijn, ressorteert. Voor grensarbeiders bevat deze verordening een hele reeks bijzondere bepalingen op gebieden als de ziektekostenverzekering, arbeidsongevallen en beroepsziekten, werkloosheid en gezinsbijslagen.

41. Een bijzonder criterium voor de belastingheffing ter zake van overheidsbeloningen is voorzien in artikel 19 van het door de OESO opgestelde modelverdrag met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, in de versie van 1992 (hierna: „modelovereenkomst"), waarop de tussen lidstaten gesloten bilaterale overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting geïnspireerd zijn. [18]

De lidstaten die in deze zaak schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, merken op, dat deze bepaling gebaseerd is op de regels van de internationale courtoisie en van de wederzijdse eerbiediging van de soevereiniteit van elke staat. In de commentaren bij artikel 19 van de modelovereenkomst wordt gezegd, dat het beginsel volgens hetwelk de staat die de beloningen betaalt, bij uitsluiting gerechtigd is ze te belasten, voorkomt in zoveel overeenkomsten tussen staten die zijn aangesloten bij de OESO, dat het tot een internationaal aanvaard beginsel is geworden. De uitzondering op dat beginsel vindt volgens die commentaren haar grondslag in het Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer van 18 april 1961 en het Verdrag van Wenen inzake consulaire betrekkingen van 24 april 1961, volgens welke de gaststaat bevoegd is belasting te heffen over de beloningen die worden betaald aan de leden van bepaalde categorieën personeel van de buitenlandse diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen, die hun permanente verblijfplaats in die staat hebben of de nationaliteit van die staat bezitten.

42. Het is onomstreden, dat bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de directe

17 — Verordening van de Raad van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen, zoals gewijzigd en bijgewerkt bij verordening (EEG) nr. 2001/83 van de Raad van 2 juni 1983 (PB L 230, blz. 6).

18 — Om een recent voorbeeld te geven: in artikel 19 van de overeenkomst tussen het Koninkrijk Spanje en de Franse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting en van belastingfraude met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Madrid op 10 oktober 1995, is, wat overheidsbeloningen betreft, hetzelfde criterium voor de belastingheffing geformuleerd als in artikel 14 van de thans door mij onderzochte Frans-Duitse overeenkomst.

belastingen buiten de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap vallen. De in het EG-Verdrag vervatte bepalingen betreffende belastingen, te weten de artikelen 95 tot en met 99, houden zich uitsluitend bezig met de indirecte belastingen. Wat het afgeleide gemeenschapsrecht betreft, zijn tot dusver nog maar enkele voor natuurlijke personen geldende wettelijke maatregelen op het gebied van de directe belastingen vastgesteld. Van die maatregelen heeft enkel richtlijn 77/799/EEG [19] een bindend karakter. De overige zijn het voorstel voor een richtlijn van de Commissie aan de Raad van 21 december 1979 [20] en aanbeveling 94/79/EG. [21]

43. De directe belastingen blijven dus onder de uitsluitende bevoegdheid van de lidstaten vallen, zoals het Hof heeft erkend in de arresten die het tot dusver op dit gebied heeft gewezen. De lidstaten zijn echter verplicht, die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen, waarbij zij elke al dan niet verkapte vorm van discriminatie op grond van de nationaliteit achterwege dienen te laten. [22] In de onderhavige zaak moet worden nagegaan, of de lidstaten, door de overeenkomst te sluiten, die bevoegdheid hebben uitgeoefend in overeenstemming met het gemeenschapsrecht, meer bepaald met de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap.

44. Door de sluiting van een bilaterale overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting stemmen de twee betrokken staten in met een beperking van hun fiscale soevereiniteit, die zij voor een deel prijsgeven. Het is niet vreemd, dat zij bij de afbakening van de heffingsbevoegdheid ter zake van de inkomsten die hun respectieve inwoners verwerven door middel van het verrichten van arbeid in dienstbetrekking op het grondgebied van de andere staat, criteria gebruiken als die welke zijn geformuleerd in de artikelen 13, leden 1 en 5, en 14 van de Frans-Duitse overeenkomst, te weten de plaats waar de werkzaamheden worden uitgeoefend, het vervuld zijn van de voorwaarden om te worden aangemerkt als grensarbeider, het publieke karakter van de werkgever en, in het laatste geval, het bezitten van de nationaliteit van de ene of de andere staat. Zoveel mogelijkheden om andere criteria toe te passen, zijn er ook niet.

Deze criteria, die als enige doel hebben te bepalen, welke staat bepaalde inkomsten mag belasten, zijn in mijn ogen neutraal uit het oogpunt van het vrije verkeer van werknemers, daar zij er niet toe leiden, dat in die twee lidstaten werknemers van andere lidstaten op fiscaal gebied minder gunstig of anders worden behandeld dan nationale werknemers die zich in dezelfde situatie bevinden.

19 — Richtlijn van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15).

20 — Voorstel voor een richtlijn van de Raad inzake de harmonisatie van regelingen op het gebied van de belastingen op inkomen met het oog op het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB 1980, C 21, blz. 6).

21 — Aanbeveling van de Commissie van 21 december 1993 betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere lidstaat dan die waarvan zij ingezetene zijn (PB 1994, L 39, blz. 22).

22 — Arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273, punt 24); 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21); 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16); 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 36), en 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 19).

45. Het is immers niet discriminerend om te bepalen, dat de beloning van een werknemer belastbaar is in de staat waarin de werkzaamheid wordt uitgeoefend of juist in de woonstaat, noch dat tot belastingheffing bevoegd is de staat die de beloning betaalt, zelfs niet wanneer, teneinde in het geval van een overheidsbeloning te bepalen, in welke van de twee staten de beloning zal worden belast, in laatste instantie het criterium van de nationaliteit van de betrokkene wordt toegepast, aangezien dit criterium dan net zo neutraal is als de voorgaande. In het stadium waarin de betrokken criteria worden toegepast, gaat het er enkel om te bepalen, welke van de twee staten ter zake van bepaalde inkomsten heffingsbevoegd is. Vervolgens zal de staat waarin de belastingplichtige woont en die bevoegd is hem naar zijn totale inkomen te belasten, het juridisch mechanisme toepassen dat met de andere staat is overeengekomen teneinde te vermijden, dat bij de berekening van de verschuldigde belasting overeenkomstig zijn eigen belastingwetgeving, de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking die in de andere staat reeds zijn belast, opnieuw worden belast. Bij mijn behandeling van de derde vraag zal ik uitvoeriger ingaan op het mechanisme dat in dit verband door Frankrijk wordt toegepast.

46. Het staat vast, dat wanneer is eenmaal is bepaald, welke staat de inkomsten gaat belasten, het bedrag van de verschuldigde belasting zal verschillen al naar gelang dit de ene of de andere staat is. In het geval van mevrouw Gilly is de belasting die zij in Duitsland over haar inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking betaalt, hoger dan de belasting die zij zou betalen indien zij deze inkomsten in Frankrijk verkreeg of indien deze inkomsten, ofschoon in Duitsland verkregen, in Frankrijk werden belast.

47. Dit verschil wordt echter niet veroorzaakt door de in de Frans-Duitse overeenkomst neergelegde criteria voor de belastingheffing, maar door de toepassing van de Duitse belastingwetgeving, op grond waarvan voor die inkomsten een hoger belastingtarief geldt dan in Frankrijk, waarbij ik er nog op wijs, dat het Franse en het Duitse belastingstelsel zeer verschillend zijn, onder meer wat de belastingprogressie betreft.

Zolang de Raad geen richtlijnen tot harmonisatie van de op het terrein van de directe belastingen geldende bepalingen heeft vastgesteld, zullen deze verschillen blijven bestaan. Aangezien artikel 100 A, lid 2, van het Verdrag bepaalt, dat lid 1, betreffende de vaststelling van handelingen met gekwalificeerde meerderheid, niet van toepassing is op, onder meer, de fiscale bepalingen, is het onwaarschijnlijk dat dit op korte of middellange termijn zal gebeuren.

De derde vraag: verzetten de artikelen 48 en 220 van het Verdrag en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 zich tegen het bepaalde in artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de Frans-Duitse overeenkomst?

48. Deze vraag heeft betrekking op het in de overeenkomst voorziene mechanisme waarmee Frankrijk vermijdt, dat over de door zijn inwoners ontvangen Duitse salarissen die in Duitsland reeds zijn belast, opnieuw belasting wordt geheven. Dit mechanisme wordt onder meer toegepast op de beloningen waarvoor de in artikel 13, lid 1, geformuleerde algemene regel geldt, dat belastingheffing plaatsvindt in de staat waarin de

werkzaamheden worden uitgeoefend, en op de overheidsbeloningen in de zin van artikel 14. Volgens artikel 20, lid 2, sub a-cc, komt het hierop neer, dat in eerste instantie de in Duitsland genoten inkomsten uit arbeid in de overeenkomstig de Franse belastingwetgeving berekende belastinggrondslag worden begrepen, terwijl vervolgens wegens de in het buitenland betaalde belasting een verrekening wordt verleend die gelijk is aan het bedrag van de aan die inkomsten toegerekende Franse belasting.

49. Mevrouw Gilly stelt, dat de toepassing van deze bepaling in haar specifieke geval een met artikel 48 van het Verdrag en met artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 strijdige discriminatie op grond van nationaliteit oplevert, omdat het bedrag dat zij aan inkomstenbelasting moet betalen in Frankrijk, het land waar alle inkomsten van haar en van haar gezinsleden worden belast, hoger is dan het bedrag dat zij had moeten betalen indien de door haar in Duitsland genoten inkomsten in Frankrijk belastbaar waren geweest.

Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn, indien zij de status van grensarbeider had of indien zij uitsluitend de Franse nationaliteit bezat in plaats van de Franse en de Duitse. Zij is van mening, dat genoemde bepalingen zich ertegen verzetten, dat een werknemer die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer, hiervoor in zoverre wordt bestraft, dat hij zwaarder wordt belast dan wanneer hij van dat recht geen gebruik had gemaakt.

50. Zoals het Hof heeft verklaard, brengt volgens artikel 48, lid 2, van het Verdrag het vrije verkeer van werknemers de afschaffing mee van elke discriminatie op grond van nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, onder meer wat betreft de beloning. Het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de beloning zou worden uitgehold, wanneer daaraan afbreuk kon worden gedaan door discriminerende nationale bepalingen inzake de inkomstenbelasting. Om die reden heeft de Raad in artikel 7 van verordening nr. 1612/68 bepaald, dat een werknemer die onderdaan is van een lidstaat, op het grondgebied van een andere lidstaat dezelfde fiscale voordelen moet genieten als de nationale werknemers. [23]

Ook is het vaste rechtspraak, dat artikel 48 van het Verdrag niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van de nationaliteit verbiedt, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden. [24]

51. Om te kunnen vaststellen, dat er in het geval van mevrouw Gilly sprake is van discriminatie in de zin van het gemeenschapsrecht, zal moeten worden aangetoond dat Frankrijk, het land waarin zij woont en waarin al haar inkomsten tezamen met die van haar echtgenoot belastbaar zijn, haar door de toepassing van de in geding zijnde

23 — Arrest van 8 mei 1990, Biehl (C-175/88, Jurispr. blz. I-1779, punten 11 en 12).

24 — Arrest van 10 maart 1993, Commissie/Luxemburg (C-111/91, Jurispr. blz. I-817, punt 9), en arrest Scholz (aangehaald in voetnoot 13, punt 7).

bepaling fiscaal gezien minder gunstig behandelt dan een werknemer van Franse nationaliteit die zich in dezelfde situatie bevindt. Dat mevrouw Gilly tevens de nationaliteit heeft van de staat die zij van discriminatie beschuldigt, is in dit verband irrelevant, aangezien, zoals het Hof heeft verklaard, iedere gemeenschapsonderdaan die gebruik heeft gemaakt van het recht op vrij verkeer van werknemers en die een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat heeft uitgeoefend, ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit onder de werkingssfeer van artikel 48 van het Verdrag valt. [25]

52. Ook moet in het oog worden gehouden, dat er overeenkomstig 's Hofs definitie slechts sprake is van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties. [26]

53. Wanneer moet worden aangenomen, dat een werknemer van Franse nationaliteit zich fiscaal gezien in een situatie bevindt die vergelijkbaar is met die van mevrouw Gilly? Alles zal afhangen van wat onder „vergelijkbare situatie" wordt verstaan. Men kan uiteraard de methode toepassen waarbij alle omstandigheden gelijk worden gelaten en uitsluitend de nationaliteit van het vermeende slachtoffer van discriminatie wordt gewijzigd. In dat geval zou mevrouw Gilly moeten worden vergeleken met een Franse werknemer die niet tevens de Duitse nationaliteit heeft en die van de Duitse Staat een beloning ontvangt voor een in Duitsland uitgeoefende werkzaamheid, in Frankrijk woont, gehuwd is en een zelfde aandeel in het gezinsinkomen levert als mevrouw Gilly. In de praktijk zou de door deze werknemer ontvangen overheidsbeloning in Frankrijk belastbaar zijn; er zou geen reden zijn om het mechanisme ter vermijding van dubbele belasting toe te passen en het door het echtpaar in Frankrijk betaalde bedrag aan inkomstenbelasting zou lager zijn dan het totaal van de belastingen waarvoor het echtpaar Gilly — mevrouw Gilly in Duitsland en de echtgenoten samen in Frankrijk — wordt aangeslagen. Dit is de methode die verzoekers toepassen om aan te tonen, dat mevrouw Gilly het slachtoffer is van discriminatie.

54. Er is echter ook een andere methode, waarbij de vergelijking wordt gemaakt met een Franse werknemer wiens beloning ingevolge artikel 13, lid 1, van de Frans-Duitse overeenkomst in Duitsland is belast, en die woonachtig is in Frankrijk, waar hij naar zijn totale inkomen wordt belast. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn met een bij een particuliere onderneming in Duitsland werkzame gehuwde werknemer die in Frankrijk woont en wiens echtgenoot in Frankrijk woont en werkt, op voorwaarde dat de twee echtgenoten ieder een zelfde aandeel in het gezinsinkomen leveren als bij het echtpaar Gilly het geval is. In die situatie zullen de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking, na in Duitsland te zijn belast, in de Franse belastinggrondslag worden begrepen, waarna wegens de in Duitsland reeds betaalde belasting een verrekening wordt verleend die gelijk is aan het bedrag van de aan die inkomsten toegerekende Franse belasting.

25 — Arrest Scholz, aangehaald in voetnoot 13, punt 9.

26 — Arrest Schumacker, aangehaald in voetnoot 22, punt 30.

55. Naar mijn mening is de tweede methode de juiste methode om te bepalen, of artikel 48 van het Verdrag zich verzet tegen een bepaling als de thans in geding zijnde, en wel om verschillende redenen.

a) In de eerste plaats, omdat artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de overeenkomst, waarin het mechanisme is neergelegd waarmee Frankrijk, als staat die bevoegd is zijn inwoners naar hun totale inkomen te belasten, vermijdt, dat inkomsten waarover in Duitsland reeds belasting is geheven, dubbel worden belast, niet eerder kan worden toegepast dan nadat aan de hand van de in de overeenkomst geformuleerde criteria voor de belastingheffing is bepaald, welke van de twee staten de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking dient te belasten. Zoals ik bij mijn behandeling van de tweede prejudiciële vraag reeds heb opgemerkt, zijn deze criteria, te weten de plaats waar de werkzaamheden worden uitgeoefend, het vervuld zijn van de voorwaarden om te worden aangemerkt als grensarbeider, het publieke karakter van de ontvangen beloning en, in het laatste geval, het bezitten van de ene of de andere nationaliteit, neutraal uit het oogpunt van de gemeenschapsbepalingen op het gebied van het vrije verkeer van werknemers.

b) In de tweede plaats, omdat het, wanneer de verschillende door de belastingplichtige ontvangen inkomsten eenmaal in de ene of de andere staat zijn belast, aan de woonstaat is om het mechanisme toe te passen dat met de andere staat is overeengekomen teneinde te vermijden, dat die inkomsten opnieuw worden belast. Het resultaat zal voor de werknemer meer of minder gunstig uitvallen, afhankelijk van de nationale belastingwetten en van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.

56. Wanneer men deze tweede methode toepast, is er van meet af aan sprake van een volkomen parallelle situatie: door een inwoner van Frankrijk in Duitsland genoten inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking, die in Duitsland worden belast, waarbij de gezinsomstandigheden dezelfde zijn als die van mevrouw Gilly. Aldus blijkt, dat mevrouw Gilly in Frankrijk fiscaal gezien net zo wordt behandeld als een Franse werknemer die in dezelfde omstandigheden verkeert.

Bij de eerste methode daarentegen is het uitgangspunt het resultaat dat wordt bereikt na toepassing van het systeem ter vermijding van dubbele belasting, dat wil zeggen het feit dat mevrouw Gilly in Frankrijk een hoger bedrag aan inkomstenbelasting betaalt dan wanneer zij, bij overigens gelijk blijvende omstandigheden, de Franse nationaliteit had, vanaf welke vaststelling vervolgens wordt teruggegaan naar het beginpunt.

57. Is mevrouw Gilly het slachtoffer van een verkapte vorm van discriminatie, op grond dat, zoals de Commissie stelt, met haar gezinssituatie geen rekening wordt gehouden in Duitsland, omdat haar echtgenoot daar niet woont en zij daarom niet in aanmerking komt voor het voorkeurtarief voor echtparen, noch in Frankrijk, omdat in dit land de

inaanmerkingneming van de gezinssituatie van het echtpaar enkel van invloed is op de inkomsten van de heer Gilly?

58. Mijns inziens dient deze vraag in casu niet bevestigend te worden beantwoord. Immers, zoals het Hof heeft verklaard, is bij de directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar, en is het feit dat een lidstaat een niet-ingezetene bepaalde fiscale voordelen onthoudt die hij wél aan een ingezetene toekent, in beginsel niet discriminerend, aangezien deze twee categorieën belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden. In deze omstandigheden verzet artikel 48 van het Verdrag zich in beginsel niet tegen de toepassing van een regeling van een lidstaat waardoor de inkomsten van de niet-ingezetene die in deze staat in loondienst werkzaam is, zwaarder worden belast dan die van de ingezetene met dezelfde werkzaamheid.

Om tot deze conclusie te komen, overweegt het Hof: „Het door een niet-ingezetene in een staat verworven inkomen vormt meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. De persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, kan voorts het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Die plaats correspondeert in het algemeen met de gebruikelijke woonplaats van de betrokkene. Ook in het internationale belastingrecht, en in het bijzonder het door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdrag inzake dubbele belasting, wordt aanvaard dat het in beginsel de woonstaat is die bevoegd is de belastingplichtige naar het wereldinkomen te belasten, daarbij rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden." Het Hof vervolgt: „Dit is anders voor de ingezetene, aangezien in zijn geval de belangrijkste inkomstenbestanddelen gewoonlijk in de woonstaat zijn geconcentreerd. Voorts beschikt deze staat in het algemeen over de nodige gegevens om de globale draagkracht van de belastingplichtige, gelet op zijn persoonlijke en gezinssituatie, te kunnen beoordelen." [27]

59. Volgens het Hof is dit alleen anders indien de werknemer in zijn woonstaat geen inkomsten van betekenis geniet, met als gevolg dat de door hem in die staat verschuldigde belasting ontoereikend is om zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te doen nemen, en het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen in een andere lidstaat verwerft. In een dergelijk geval is de werknemer het slachtoffer van een discriminatie die gelegen is in het feit dat met zijn persoonlijke en gezinssituatie noch in de woonstaat noch in de staat van tewerkstelling rekening wordt gehouden. [28]

Dit is echter niet het geval met mevrouw Gilly, die weliswaar individueel nagenoeg haar gehele inkomen — in de vorm van haar

27 — Arrest Schumacker, aangehaald in voetnoot 22, punten 31-35.

28 — Het Hof heeft het bestaan van een dergelijke vorm van discriminatie vastgesteld in de arresten Schumacker, Wielockx en Asscher, aangehaald in voetnoot 22.

salaris — in Duitsland verwerft, maar wier persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking wordt genomen in Frankrijk, waar haar arbeidsinkomsten in de voor haar gezin geldende belastinggrondslag worden begrepen en waar zij in aanmerking komt voor de fiscale voordelen, tegemoetkomingen en aftrekken die in de Franse belastingwetgeving zijn voorzien.

60. Rest mij nog na te gaan, of het juridisch mechanisme dat Frankrijk toepast om dubbele belasting te vermijden, zoals geregeld in artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de Frans-Duitse overeenkomst, een door artikel 48 van het Verdrag verboden belemmering van het vrije verkeer van werknemers oplevert. Daartoe moet worden onderzocht, of dit mechanisme, ofschoon het ongeacht nationaliteit wordt toegepast, in feite in het nadeel werkt van degenen die gebruik hebben gemaakt van hun recht op vrij verkeer, doordat het hen minder gunstig behandelt dan degenen die van dat recht geen gebruik hebben gemaakt.

Het Hof heeft in dit verband gezegd, dat „de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker beogen te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Gemeenschap, en in de weg staan aan regelingen die deze onderdanen minder gunstig behandelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen verrichten". [29]

61. Ook hier moet het antwoord ontkennend luiden, aangezien voor een tegengesteld resultaat van het mechanisme dat thans wordt bekritiseerd op grond dat het in het nadeel zou werken van een werknemer die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer, niet méér nodig zou zijn dan dat het in Duitsland op inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking toegepaste belastingtarief in de benodigde mate werd verlaagd. Immers, aangezien aan mevrouw Gilly wegens de door haar in het buitenland betaalde belasting een verrekening wordt verleend die gelijk is aan het bedrag van de aan haar buitenlandse inkomsten toegerekende Franse belasting, zou het te verrekenen bedrag, indien het Duitse belastingtarief lager was dan het tarief dat in Frankrijk op dezelfde inkomsten werd toegepast, hoger zijn dan het bedrag van de in Duitsland reeds betaalde belasting, en zou mevrouw Gilly uiteindelijk over die inkomsten minder belasting betalen dan indien zij ze in Frankrijk had verkregen of indien die inkomsten, ofschoon in Duitsland verkregen, op grond van de reeds bekende criteria voor de belastingheffing in Frankrijk waren belast. Iets soortgelijks zou zich kunnen voordoen, indien Frankrijk besloot het op die inkomsten toepasselijke belastingtarief te verhogen, zodat het hoger werd dan het in Duitsland geldende tarief.

De nadelige gevolgen die een bepaling als de in geding zijnde voor de werknemers heeft, hangen uiteindelijk af van de belastingtarieven die elk van de betrokken lidstaten op bepaalde inkomsten toepast. Ik acht die gevolgen daarom zo onzeker en indirect, dat van de bepaling niet kan worden gezegd, dat zij een werknemer ervan kan weerhouden, gebruik te maken van zijn recht op vrij verkeer tussen die twee staten. [30]

29 — Arrest van 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 94).

30 — Arrest van 30 november 1995, Esso Española (C-134/94, Jurispr. blz. I-4223, punt 24).

62. Mevrouw Gilly stelt tot slot, dat de in artikel 220, tweede streepje, van het Verdrag vervatte bepaling zich ertegen verzet, dat in Frankrijk bij de berekening van de voor haar gezin geldende belastinggrondslag de door haar in Duitsland verworven en door die staat reeds belaste inkomsten in aanmerking worden genomen, aangezien Frankrijk bij de vaststelling van het bedrag dat zij wegens de in het buitenland betaalde belasting mag verrekenen, geen rekening houdt met het precieze bedrag van de in Duitsland voldane belasting, als gevolg waarvan het mechanisme de dubbele belasting niet vermijdt, doch slechts vermindert.

63. In de artikelen 23 A en 23 B van het modelverdrag ter vermijding van dubbele belasting zijn twee methoden voorzien om dit resultaat te bereiken, waarop ik voor de duidelijkheid iets dieper wil ingaan.

64. Artikel 23 A regelt de zogeheten methode van vrijstelling met progressie: wanneer een inwoner van een overeenkomstsluitende staat inkomsten verwerft die ingevolge de overeenkomst in de andere staat belastbaar zijn, stelt de eerste staat die inkomsten van belasting vrij. Hij kan die inkomsten echter wel in aanmerking nemen voor het vaststellen van het op de in de woonstaat verworven inkomsten toepasselijke belastingtarief. Met andere woorden: ofschoon de in de bronstaat verworven inkomsten niet worden begrepen in de grondslag waarnaar de in de woonstaat te betalen belasting wordt geheven, valt het totaalbedrag van de in deze staat verschuldigde belasting hoger uit als gevolg van de progressiviteit van het belastingtarief in het woonland.

Artikel 23 B regelt de zogeheten methode van gedeeltelijke of beperkte verrekening. Anders dan bij de vrijstellingsmethode het geval is, worden bij deze methode alle door de belastingplichtige verworven inkomsten, dus ook de buitenlandse, in de woonstaat in de belastinggrondslag begrepen. Concreet komt deze methode hierop neer, dat wanneer een inwoner van een van de staten inkomsten verwerft die overeenkomstig de bepalingen van de overeenkomst in de andere staat mogen worden belast, de eerste staat een vermindering op de belasting naar het inkomen van die inwoner verleent tot een bedrag dat gelijk is aan de in die andere staat betaalde inkomstenbelasting. Deze vermindering mag evenwel niet dat deel van de inkomstenbelasting, zoals deze is berekend vóór het verlenen van de vermindering, overschrijden, dat aan de in die andere staat belastbare inkomsten kan worden toegerekend.

65. Het juridisch mechanisme dat Frankrijk sedert de inwerkingtreding van het aanvullend protocol van 1989 toepast om te vermijden, dat over inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking die ingevolge de overeenkomst in Duitsland reeds zijn belast, in Frankrijk opnieuw belasting wordt geheven, bestaat hierin, dat een verrekening wordt verleend die gelijk is aan het bedrag van de aan die inkomsten toegerekende Franse belasting. Het voordien door Frankrijk toegepaste mechanisme bestond hierin, dat de in Duitsland reeds belaste inkomsten in Frankrijk van belasting werden vrijgesteld, zij het dat zij wel in aanmerking werden genomen voor het vaststellen van het op de in Frankrijk verworven inkomsten toepasselijke belastingtarief. Uiteindelijk wordt door deze twee methoden, die ogenschijnlijk van elkaar verschillen, hetzelfde resultaat bereikt.

66. Het doel van een bilaterale overeenkomst inzake dubbele belasting is, te vermijden dat de inkomsten waarover door een van de staten reeds belasting is geheven, in de

andere staat opnieuw worden belast. Een dergelijke overeenkomst beoogt uiteraard niet te garanderen, dat waar deze inkomsten ook zijn verkregen en wat ook de bron ervan is, de door de belastingplichtige in een van de staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in de andere staat zou moeten betalen. Feitelijk bevatten de bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belasting, naar het voorbeeld van artikel 24 van het modelverdrag, de regel, dat onderdanen van de andere staat op dezelfde voet moeten worden behandeld als eigen onderdanen.

67. Hoe dan ook impliceert het aan de werknemers toekomende recht op vrij verkeer uiteraard niet, dat zij in de woonstaat in aanmerking komen voor de fiscale status die in hun geval het gunstigst is. Zij hebben uitsluitend recht op dezelfde fiscale behandeling als de onderdanen van die staat, een resultaat dat naar mijn mening door de toepassing van het in de gewraakte bepaling voorziene mechanisme wordt bereikt.

Conclusie

68. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging:

1) de vierde prejudiciële vraag van het Tribunal administratif de Strasbourg niet-ontvankelijk te verklaren;

2) de overige vragen te beantwoorden als volgt:

„a) artikel 220, tweede streepje, EG-Verdrag heeft geen rechtstreekse werking;

b) de artikelen 48 en 220 EG-Verdrag en artikel 7 van verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap, moeten aldus worden uitgelegd, dat zij zich niet verzetten tegen bepalingen van een tussen twee lidstaten gesloten overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting, volgens welke voor het antwoord op de vraag, in welke van de twee staten inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking belastbaar zijn, bepalend is:

— waar de werkzaamheden worden uitgeoefend; dan wel

— of de werknemer voldoet aan de voorwaarden om te worden aangemerkt als grensarbeider, dan wel

— of de door de werknemer ontvangen inkomsten door de overheid worden betaald, en zo ja, of de werknemer de nationaliteit bezit van de andere staat dan die welke het salaris uitkeert, zonder tegelijkertijd onderdaan van de laatste staat te zijn;

c) de artikelen 48 en 220 van het Verdrag en artikel 7 van verordening nr. 1612/68 moeten aldus worden uitgelegd, dat zij zich er niet tegen verzetten, dat een tussen twee lidstaten gesloten overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting bepaalt, dat in een van die staten dubbele belasting wordt vermeden door middel van een mechanisme van het soort als voorzien in artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de Frans-Duitse overeenkomst, dat erop neerkomt dat de door een inwoner van Frankrijk in Duitsland verkregen inkomsten die in de laatste staat reeds zijn belast, in Frankrijk worden begrepen in de grondslag waarnaar van de belastingplichtige belasting wordt geheven, terwijl hem wegens de in het buitenland betaalde belasting een verrekening wordt verleend die gelijk is aan het bedrag van de aan die inkomsten toegerekende Franse belasting."